GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33604C
Inscrit le 11 novembre 2013

Audience publique du 3 avril 2014

**Appel formé par
la société anonyme ... S.A., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 24 septembre 2013 (n° 29550 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial
communal et de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33604C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 11 novembre 2013 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A. en liquidation, établie et ayant son siège social à L-…, inscrite auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, représentée par son liquidateur actuellement en fonction, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 24 septembre 2013, par lequel ledit tribunal a rejeté son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'Administration des Contributions directes du 31 août 2011 (n° C 16215 du rôle) déclarant les réclamations par elle introduites le 27 juin 2011 contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années d'imposition 2000 à 2005, émis les 25 août et 1er septembre 2010, partiellement fondées en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal de l'année 2005, non fondées en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des collectivités commercial communal et l'impôt commercial communal des années 2000 à 2004 et non fondées en ce qui concerne les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2000 à 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 22 novembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 décembre 2013 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 février 2014.

Par courrier du 2 février 2010, le service de révision de l'administration des Contributions directes avisa la société anonyme ... S.A., ci-après « *la société ...* », qu'il avait été chargé par la Division inspection et organisation du service d'imposition de procéder à une vérification de ses livres et documents comptables, ainsi que de ses revenus et fortune imposables pour les années d'imposition 2000 à 2010.

Par courrier de son mandataire du 5 août 2010, la société ... prit position sur le projet du rapport de révision lui transmis en date du 22 juillet 2010.

Le 10 août 2010, les réviseurs, … … et … …, émirent leur rapport définitif portant sur les années 2000 à 2008, dans lequel ils conclurent entre autres que des commissions et divers frais mis en compte par la société ..., ainsi que des salaires payés pour les années 2000 à 2005 à des membres de famille de l'actionnaire majoritaire de la société ..., étaient injustifiés et devraient être requalifiés en distributions cachées de bénéfices et soumis à la retenue sur revenus de capitaux.

En date des 25 août et 1er septembre 2010, le bureau d'imposition Sociétés … émit les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2000 à 2005, ainsi que les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2000 à 2005.

Par courrier de son mandataire du 4 octobre 2010, la société ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre des bulletins susvisés.

Dans sa décision du 31 août 2011 (n° du rôle C 16215), le directeur fit partiellement droit aux réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005, partant ramena l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005 à … euros, établit la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005 à … euros et ramena l'impôt commercial communal de l'année 2005 à … euros, tout en renvoyant au bureau d'imposition pour exécution. Il rejeta comme non fondées les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2000 à 2004, tout comme les réclamations contre les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2000 à 2005.

Pour ce faire, le directeur examina d'abord la légalité du contrôle opéré de la comptabilité de la société .... Il constata que l'actionnaire de la société ..., qui avait affirmé avoir détruit tous les documents comptables de la société des exercices 2000 à 2004 en violation de toutes les dispositions en matière de conservation des documents comptables, avait rendu impossible tout contrôle fiscal et s'était dépourvu de toute preuve quant à la véracité des bilans et autres déclarations fiscales. Il en conclut que le contrôle de la comptabilité avait eu lieu sur base de la première phrase du paragraphe 162 (9) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », en conformité avec les dispositions de la loi. Il retint ensuite que la réclamante était restée en défaut de prouver que les salaires payés aux membres de famille de l'associé majoritaire

représentaient la contrepartie d'une prestation effectivement fournie, de sorte que la requalification de ces salaires en distributions cachées de bénéfices était à confirmer. Il conclut que la réclamante, en l'absence de comptabilité, était également restée en défaut de fournir des explications quant à la nature des commissions « *provisionnées* » qui avaient été comptabilisées au poste de passif et qu'il y avait lieu de requalifier ces commissions en distributions cachées de bénéfices. Le directeur releva ensuite que la majoration du revenu par un montant de 19.598,28 euros en relation avec le résultat « … » procédait d'une erreur du bureau d'imposition et qu'il y avait lieu de diminuer le résultat imposable de l'année 2005 de la réclamante du montant correspondant. Enfin, le directeur retint que les distributions cachées de bénéfices étaient passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux conformément à l'article 146 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) et confirma les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années litigieuses.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2011, la société ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 31 août 2011.

Dans son jugement du 24 septembre 2013, le tribunal reçut le recours en réformation ainsi introduit en la forme, au fond le déclara non justifié et en débouta la société ..., dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la société demanderesse aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 11 novembre 2013, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 24 septembre 2013.

A titre principal, la société ... reprend son moyen de première instance fondé sur l'illégalité du contrôle fiscal. Elle soutient que le motif réel de la révision ne serait pas celui affiché, tel qu'il se dégagerait du rapport de révision et de la lettre d'information du service de révision du 2 février 2010, et fondé sur les paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) AO, mais le contrôle d'une tierce personne. Ce constat serait confirmé par la circonstance que tous les associés de la ... et la ... elle-même auraient fait l'objet d'un contrôle sur la même base. Elle s'appuie, à cet égard, sur les propos tenus par le réviseur, Monsieur … …, qui aurait déclaré lors d'une réunion tenue en date du 5 janvier 2010 avec les associés de la société ..., que les dispositions fiscales invoquées ne seraient pas la véritable raison du contrôle, mais que le but véritable du contrôle consisterait dans la recherche d'informations sur des revenus qu'un fonctionnaire de l'Etat aurait perçu de la part de la ..., ce qui serait encore confirmé par le fait qu'une ordonnance de perquisition et de saisie auprès de ladite fiduciaire, afin d'identifier la société holding de ce fonctionnaire sous le coup d'une enquête, avait été émise le 21 mars 2007. Or, d'après l'appelante, le paragraphe 162 (9) AO écarterait clairement la possibilité de pratiquer un contrôle fiscal dans le but d'élucider les circonstances de tierces personnes et limiterait le contrôle aux salariés d'une société, de sorte que dans la mesure où le fonctionnaire en question ne figurerait pas parmi ses salariés, le contrôle fiscal serait illégal et les bulletins émis à la suite de ce contrôle seraient entachés d'illégalité.

Dans ce contexte, l'appelante reproche encore aux premiers juges d'avoir écarté les éléments par elle produits à l'appui de son affirmation selon laquelle le contrôle fiscal aurait été opéré pour d'autres raisons que celle indiquée, face aux simples contestations de la partie étatique, et verse en appel les attestations testimoniales de trois associés de la société ..., tout en demandant à la Cour d'entendre comme témoins tant les auteurs de ces attestations testimoniales que le réviseur, Monsieur … ….

Le délégué du gouvernement rétorque qu'à supposer même que Monsieur … ait fait les déclarations alléguées, *quod non*, de tels propos, qu'il qualifie d'insignifiants, ne pourraient pas remettre en cause la légalité du contrôle fiscal litigieux. Il insiste sur le fait que le contrôle fiscal aurait été basé sur les paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) AO, auxquels aussi bien la lettre d'information du service de révision du 2 février 2010 que le rapport de révision du 10 août 2010 se seraient référés. Il se prévaut ensuite de l'article 13 (3) de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes qui dispose que « *sans préjudice des dispositions particulières, les procès-verbaux rédigés par les fonctionnaires font foi jusqu'à preuve du contraire* », pour soutenir que le rapport de révision ferait foi jusqu'à preuve du contraire. Il précise qu'en l'espèce, le contrôle fiscal aurait eu lieu sur le fondement de la première phrase du paragraphe 162 (9) AO qui permettrait de faire un contrôle approfondi de la comptabilité dans le but de savoir si celle-ci a été tenue en conformité avec les exigences du paragraphe 162 AO et si elle peut dès lors bénéficier de la présomption de véracité du paragraphe 208 (1) AO. En outre, la deuxième phrase du paragraphe 162 (9) AO permettrait de contrôler la comptabilité d'une entreprise pour éclaircir la situation des salariés qui étaient ou sont au service de cette entreprise. Il affirme que le contrôle litigieux aurait été opéré dans le seul but de vérifier la comptabilité de la société ... et d'élucider la situation fiscale de celle-ci et conteste formellement que le contrôle ait eu lieu pour d'autres motifs, et notamment pour contrôler une tierce personne, tout en insistant sur le fait que les informations recueillies dans le cadre du contrôle auraient servi uniquement au redressement des déclarations d'impôt de la société ... et à l'émission des bulletins litigieux. Il en déduit que les déclarations et les attestations testimoniales des associés de la société ... seraient sans pertinence au regard de la question de la légalité du contrôle fiscal opéré.

Il est constant en cause que la lettre d'information du Service de révision du 2 février 2010, tout comme le rapport de révision du 10 août 2010, indique les paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) AO comme bases légales du contrôle fiscal.

Aux termes du paragraphe 162 (9) AO : « *Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen* ».

Le paragraphe 193 (1) AO dispose que : « *Für Zwecke der Besteuerung kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten bei den Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben, sowie bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt. Die Nachschau ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse des Unternehmers oder des Unternehmens, bei dem die Nachschau stattfindet, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst des Unternehmers oder des Unternehmens stehen oder gestanden haben* ».

Le paragraphe 206 (1) AO prévoit quels agents peuvent procéder à un tel contrôle sur place auprès d'un contribuable.

Il résulte de ces dispositions que le droit de procéder à un contrôle fiscal auprès d'un contribuable procède aussi bien du paragraphe 162 (9) AO que du paragraphe 193 (1) AO. Il y a lieu de préciser qu'en disposant que « *die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich*

nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen », le paragraphe 162 (9) AO doit être interprété en ce sens qu'à l'exception des données relatives aux salariés au service d'une entreprise ou d'une autre personne, un contrôle sur place doit servir exclusivement à analyser la situation fiscale particulière du contribuable dont le cas d'imposition est soumis à vérification et ne doit pas servir à collecter des informations concernant la situation fiscale d'autres contribuables (Cour adm. 1er mars 2012, n° 28883C du rôle, Pas. adm 2012, V° Impôts n° 499). Le contrôle prévu par le paragraphe 193 (1) AO poursuit le même but.

La Cour est amenée à constater à son tour qu'il ne se dégage pas des éléments du dossier que le contrôle fiscal litigieux n'aurait pas servi à vérifier la comptabilité de la société ... et à analyser la situation fiscale de celle-ci. En effet, le rapport de révision et les bulletins d'impôt qui ont été émis par la suite et qui font l'objet du présent litige sont le résultat du contrôle fiscal auquel la société ... a été soumise.

S'il ressort certes des attestations testimoniales émanant de trois actionnaires de la société ..., datées du 13 décembre 2012, produites par la partie appelante en instance d'appel, que le réviseur, Monsieur… …, aurait déclaré lors d'une réunion en date du 5 janvier 2010 : « *Dir west jo datt dei Artikelen dei ech ziteiert hun, net de Grond sin firwaat ech hei sin, mee ech sichen eppes anescht* » et que Monsieur ... a encore précisé dans son attestation testimoniale que lors d'une seconde réunion qu'il a eue seul avec Monsieur ... le 26 janvier 2010, ce dernier aurait répondu à la question s'il avançait avec le contrôle que « *mir fannen net daat waat mir sichen* » et interrogé par Monsieur ... sur ce qu'il cherchait, il aurait répondu « *ma daat wou dir den Kollege bezuelt huet* » et « *ma mir kontrolleieren souwiesou nach dei anner Gesellschaften an och aer associéen ..., ..., ..., ...* », il n'en demeure pas moins que la circonstance que le réviseur … … ait laissé entendre que l'administration fiscale cherchait des informations sur le paiement par la société ... du fonctionnaire de l'Etat ne suffit pas, à elle seule, pour vicier le contrôle fiscal de la société ..., dès lors que l'administration fiscale était en droit, conformément à ce qui a été retenu ci-avant, de contrôler la comptabilité de la société ..., même en dehors de la procédure d'imposition, afin de vérifier si elle a été tenue en conformité avec les exigences du paragraphe 162 AO et que les informations recueillies dans le cadre du contrôle ont servi à élucider la situation fiscale de celle-ci. S'y ajoute qu'au cas où l'administration fiscale aurait trouvé des informations relatives au fonctionnaire de l'Etat en question, ces informations n'auraient pas pu être utilisées à l'encontre de ce dernier.

Il s'ensuit, et sans qu'il soit nécessaire de faire droit à la demande de la partie appelante de procéder à l'audition du réviseur Monsieur … …, que c'est à bon droit que les premiers juges ont rejeté le moyen tiré de l'illégalité du contrôle fiscal litigieux.

En deuxième lieu, la partie appelante conclut à l'annulation des bulletins d'impôt litigieux en raison de l'illégalité du rapport de révision. Elle fait valoir que le rapport de révision constituerait la motivation des bulletins litigieux et du fait de l'indivisibilité de ces deux actes, l'illégalité du rapport de révision devrait entraîner celle des bulletins et, par voie de conséquence, celle de la décision du directeur pour défaut de motivation. Elle estime que dans la mesure où le rapport de révision se baserait sur une analyse et une motivation globale, une annulation partielle du rapport de révision serait exclue dès lors que ses dispositions seraient indissociables. Or, le rapport de révision serait illégal au motif que la révision aurait porté aussi sur les années 2000 à 2004 qui seraient toutefois prescrites, de sorte que le rapport, dans la mesure où il se baserait sur une analyse et une motivation globale, serait vicié dans son entièreté. Elle estime que pour pouvoir se prévaloir de la

prescription allongée de dix ans prévue par l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale, ci-après « *la loi du 27 novembre 1933* », l'administration fiscale devrait pouvoir faire état de faits nouveaux permettant de considérer que les déclarations fiscales pour les années 2000 à 2004 étaient inexactes ou incomplètes avant même de procéder au contrôle fiscal au sens du paragraphe 222 AO. Or, le rapport de révision ne ferait aucunement état de tels faits nouveaux qui justifieraient la procédure de la vérification. Selon la partie appelante, la requalification par l'administration fiscale des faits par elle déclarés en une distribution cachée de bénéfices ne justifierait pas l'application de la prescription décennale, dès lors que la requalification de faits par l'administration fiscale ne constituerait pas une déclaration incomplète ou inexacte et que l'administration disposait de l'ensemble des faits. Elle soutient, en s'appuyant sur un jugement du tribunal administratif du 14 octobre 2004, que la prescription allongée de dix ans ne jouerait qu'en cas d'insuffisances imputables au contribuable soumis à l'obligation déclarative et non lorsque le contribuable aurait satisfait à ses obligations dans les limites de son pouvoir. Or, aucune insuffisance ne lui serait imputable, dès lors que le redressement opéré trouverait son origine dans la requalification de montants déclarés et non dans une insuffisance ou une inexactitude des faits mentionnés dans la déclaration. Elle ajoute que comme le contrôle fiscal aurait eu pour but d'obtenir des informations sur les revenus d'un tiers, il ne pourrait pas conduire à une prescription allongée de dix ans dans son chef, mais tout au plus dans le chef du fonctionnaire de l'Etat en question qui n'aurait pas déclaré ses revenus proprement. La partie appelante conclut qu'en ce qui concerne les années 2000 à 2004, la prescription fiscale serait celle de cinq ans et non celle de dix ans, de sorte que les années 2000 à 2004 seraient couvertes par la prescription.

Il est constant en cause que pour les années 2000 à 2004, la société ... avait déjà été imposée sur base des déclarations d'impôt par elle soumises à l'administration et que les redressements opérés l'ont été sur base du paragraphe 222 AO.

Aux termes du paragraphe 222 (1) n° 1 AO: « *Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhaltes einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermeßbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid), erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt : 1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ;* […] ».

Comme cela a été relevé à bon droit par les premiers juges, il résulte de cette disposition que l'émission d'un bulletin rectificatif est conditionnée, d'une part, par la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux et, d'autre part, par le défaut de prescription de la créance du Trésor au moment de l'émission du bulletin rectificatif.

En ce qui concerne le délai de prescription, l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 dispose que « *la créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans* ».

Il découle de cette disposition que le délai de prescription de cinq ans est le délai de droit commun, tandis que le délai de dix ans qui ne joue qu'en cas d'imposition supplémentaire intervenant en cas de déclaration inexacte ou incomplète ou en cas de non-déclaration visant l'absence totale de déclaration pour les impôts et années fiscales

concernés, est un délai spécial qui sanctionne des insuffisances imputables au contribuable soumis à l'obligation déclarative et ne peut pas trouver application si le contribuable a satisfait à ses obligations dans les limites de son pouvoir.

La partie appelante conteste l'existence dans son chef d'une déclaration inexacte ou incomplète au sens de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, tout comme elle conteste l'existence de faits nouveaux au sens du paragraphe 222 (1) n° 1 AO.

Comme cela a été correctement retenu par les premiers juges, la notion de « *neue Tatsache* » du paragraphe 222 (1) n° 1 AO englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition.

Les redressements litigieux sont justifiés par la découverte, lors du contrôle fiscal, du fait que tous les documents comptables de la société ... des années 2000 à 2004 ont été volontairement détruits et par l'existence des distributions cachées de bénéfices.

La Cour rejoint les développements des premiers juges en ce qu'ils ont retenu que le fait que les éléments avancés à titre de faits nouveaux n'ont été découverts qu'à la suite du contrôle fiscal n'est pas de nature à porter à conséquence, dès lors que le contrôle fiscal a justement pour objet de déterminer la situation fiscale réelle du contribuable et que le bureau d'imposition peut procéder à un contrôle fiscal, même en dehors de la procédure d'imposition, conformément au paragraphe 193 (1) AO. Le paragraphe 201 (1) AO dispose en outre que : « *Die Finanzämter haben darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden* ». Au vu de l'emploi du terme « *kann* » au paragraphe 193 (1) AO, précité, de l'absence de restrictions prévues par la prédite disposition, et de l'obligation générale du bureau d'imposition de veiller à ce que des recettes d'impôt ne soient pas réduites à tort, il y a lieu de confirmer les premiers juges en ce qu'ils ont retenu que la mesure du contrôle fiscal relève du pouvoir d'appréciation discrétionnaire du bureau d'imposition et que l'exercice de ce pouvoir n'est en l'occurrence pas lié à la preuve préalable de faits concrets.

En ce qui concerne la question de savoir si la requalification de certaines dépenses de la société ... en distributions cachées de bénéfices est à considérer comme fait ou élément de preuve nouveau au sens du paragraphe 222 (1) n° 1 AO, la Cour, à la suite des premiers juges, est amenée à retenir que ce n'est pas la requalification de certaines dépenses en distributions cachées de bénéfices qui constitue le fait ou l'élément de preuve nouveau, mais ce qui est nouveau c'est la découverte lors du contrôle fiscal de l'absence de pièces de nature à justifier la relation économique de certains frais avec les revenus de la société ... respectivement dévoilant la comptabilisation par la société de frais qui, selon la conclusion du rapport du service de révision, n'ont pas de contrepartie économique, mais ont plutôt bénéficié à ses associés.

Le bureau d'imposition a ainsi valablement pu se baser sur la découverte de ces faits ou éléments de preuve nouveaux lors du contrôle fiscal pour procéder à l'émission de bulletins rectificatifs au sens du paragraphe 222 AO.

Quant à la question de savoir si les années fiscales 2000 à 2004 étaient couvertes par la prescription, les premiers juges sont encore à confirmer en ce qu'ils ont retenu l'existence

d'une déclaration incomplète ou inexacte au sens de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 justifiant l'application de la prescription décennale. En effet, dans la mesure où le bureau d'imposition a été amené à l'issue du contrôle fiscal à retenir que certains frais pris en charge par la société ... et déclarés comme frais d'exploitation n'avaient en réalité aucune contrepartie économique réelle et devaient être requalifiés en distributions cachées de bénéfices, les premiers juges ont pu, à bon droit, retenir que les déclarations d'impôt introduites par la partie appelante étaient inexactes ou même incomplètes, de sorte que la prescription décennale lui était applicable.

L'argument de la partie appelante fondé sur un jugement du tribunal administratif du 14 octobre 2004 (n° 17714 du rôle), selon lequel le délai de prescription de dix ans ne serait pas applicable si elle avait satisfait à ses obligations vis-à-vis de l'administration fiscale dans les limites de son pouvoir, ne peut qu'être écarté, étant donné qu'elle a déclaré des frais d'exploitation sans réelle contrepartie, de sorte qu'elle ne saurait être regardée comme ayant satisfait à son obligation dans les limites de son pouvoir.

Par ailleurs, cette conclusion n'est pas énervée par l'argument de la partie appelante selon lequel le contrôle fiscal aurait été motivé par le souci d'obtenir des informations sur les revenus d'un tiers, de sorte que le seul contribuable fautif serait, le cas échéant, ce tiers qui n'aurait pas déclaré ses revenus valablement et la prescription allongée de dix ans ne pourrait donc jouer qu'à l'égard de ce tiers, étant donné que la Cour vient de retenir dans le chef de la partie appelante l'existence d'une déclaration inexacte voire incomplète justifiant l'application du délai de prescription de dix ans.

C'est partant à bon droit que le tribunal a retenu que les années 2000 à 2004 n'étaient pas prescrites et le moyen tiré de l'illégalité du rapport de révision est à rejeter comme non fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les conditions du paragraphe 222 (1) n° 1 AO étaient remplies en l'espèce, de sorte que le bureau d'imposition a valablement pu procéder à l'établissement de bulletins rectificatifs visant les années fiscales litigieuses.

La partie appelante reproche ensuite aux premiers juges d'avoir opéré un renversement de la charge de la preuve concernant les prétendues distributions cachées de bénéfices en lui imputant la charge de prouver l'effectivité du travail effectué par les personnes à son service. Elle conteste les développements afférents du réviseur, tout en soulignant que le contribuable resterait juge de l'opportunité des dépenses à engager. En ce qui concerne les salaires payés à Monsieur ..., fils de Monsieur ... ..., elle insiste sur le fait qu'elle aurait versé le contrat de travail afférent, qu'elle aurait opéré la retenue à la source sur les salaires litigieux et que le réviseur aurait d'ailleurs reconnu que Monsieur ... avait été à la disposition de la société .... Elle estime que tous ces éléments documenteraient l'apparence d'une réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses et démontreraient la régularité de sa comptabilité et la réalité des salaires payés. Elle en déduit que ce serait au bureau d'imposition qu'il aurait appartenu de faire état d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence ainsi créée. Elle ajoute que la remarque du réviseur, reprise par le directeur, quant au caractère vide du pupitre de Monsieur ... ne serait pas de nature à constituer un indice alors que le fait pour un coursier d'avoir un pupitre vide n'aurait rien d'anormal, mais démontrerait au contraire le caractère partial du contrôle fiscal qui a été opéré. Par ailleurs, la rémunération payée aurait été adéquate aux tâches confiées à Monsieur .... Concernant les salaires payés à Madame ... ...-..., l'épouse de Monsieur ... ..., celle-ci aurait été rémunérée pour une activité accomplie pendant une période de maladie de

son époux et les salaires auraient été soumis à la retenue à la source sur les salaires par le Bureau RTS, de sorte qu'il n'existerait aucune raison de mettre en doute la réalité du travail de Madame ...-.... Quant aux salaires payés à Madame ... ..., la fille de Monsieur ... ..., ceux-ci auraient également été soumis à la retenue à la source sur les salaires et le réviseur n'aurait pas démontré l'inexistence d'un lien de subordination entre Madame ... ... et la société ..., mais se serait contenté d'élever des suppositions, alors que l'opportunité d'une relation de travail relèverait du choix discrétionnaire de la société.

Aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives : « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

Il résulte de cette disposition, comme cela a été relevé à juste titre par les premiers juges, que la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

S'il est vrai que la partie appelante a créé l'apparence d'une réalité économique des salaires payés par elle au titre des années litigieuses, en produisant notamment le contrat de travail de Monsieur ..., portant sur 40 heures par semaine, et en soumettant les salaires payés à la retenue à la source sur les salaires, le service de révision, lors de son contrôle, a constaté un certain nombre d'éléments qui lui ont permis de mettre en doute la réalité économique de ces opérations. Ainsi, la société ... a versé des salaires au fils, à l'épouse et à la fille de l'actionnaire majoritaire. Il ressort en outre du rapport du service de révision que les réviseurs ont constaté que le fils de Monsieur ... a été engagé comme coursier et que son activité a consisté en sa présence les après-midi dans un bureau mis à la disposition de son père par la .... Quant à l'épouse et à la fille de Monsieur ..., Madame ... ...-... et Madame ... ..., les réviseurs ont indiqué que celles-ci n'auraient jamais travaillé pour la société ..., la fille ayant été chargée de cours au … et ayant appris en mars 2007 qu'elle était enceinte, Monsieur ... aurait déclaré son entrée au régime salarié rétroactivement au 1er janvier 2007 pour qu'elle puisse toucher ses indemnités de congé de maternité. Dans sa décision, le directeur a encore indiqué que la réclamante avait fourni l'information que la rémunération de l'épouse de Monsieur ... aurait correspondu au seuil légalement admis, dès lors qu'elle touchait une pension de retraite.

Face aux constatations ainsi retenues par le rapport de révision, il appartenait à la société ... de démontrer que les salaires payés aux membres de famille de son actionnaire avaient une contrepartie économique réelle. Or, l'appelante, à l'exception du contrat de travail de Monsieur ... produit en cause, n'a pas été en mesure de fournir d'autres précisions ou pièces qui auraient permis de prouver que les salaires payés aux membres de famille de l'actionnaire de la société ... représentaient la contrepartie d'une prestation effectivement fournie.

L'appelante n'est partant pas fondée à soutenir que les premiers juges auraient opéré un renversement injustifié de la charge de la preuve et que ce serait à tort que les salaires payés aux membres de famille de son actionnaire ont été requalifiés en distributions cachées de bénéfices. Le moyen afférent est partant à rejeter comme non fondé en tous ses volets.

L'appel n'étant justifié en aucun de ses moyens, l'appelante est à en débouter et le jugement est à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 11 novembre 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelante,

partant, confirme le jugement entrepris,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller, en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. SCHROEDER